

**Audience publique du 26 mai 2011**

Recours formé par  
Monsieur ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'appel en garantie

---

**JUGEMENT**

Vu la requête, inscrite sous le numéro 26986 du rôle et déposée le 7 juin 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître François Turk, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à ..., tendant à la réformation d'une décision du 14 avril 2010 du directeur de l'administration des Contributions directes répertoriée sous le numéro C 15607 du rôle, portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie en date du 14 décembre 2009 ;

Vu l'ordonnance du président du tribunal administratif du 25 juin 2010, inscrit sous le numéro 26987 du rôle, déclarant une demande de sursis à exécution introduite par Monsieur ... non justifiée ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 septembre 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 14 octobre 2010 par Maître François Turk pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître François Turk et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique.

---

En date du 15 octobre 2009, le bureau d'imposition des sociétés Luxembourg 2 de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « bureau d'imposition », émit un bulletin d'appel en garantie (*Haftungsbescheid*) en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'égard de Monsieur ... en sa qualité d'administrateur et président du conseil d'administration de la société anonyme ..., ledit bulletin déclarant Monsieur ... débiteur

solidaire d'un montant total de ... euros, en principal et intérêts au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2007, 2008 et 2009, de l'impôt commercial communal des années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2007, 2008 et 2009, ainsi que de l'impôt sur la fortune des années 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004, incombant à la société ....

Par courrier de son mandataire du 14 décembre 2009, Monsieur ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Par décision du 14 avril 2010, le directeur rejeta comme non fondée la réclamation introduite par Monsieur ..., dans les termes suivants :

*« Vu la requête introduite le 15 décembre 2009 par Me François Turk, au nom du sieur ..., demeurant à ..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau Sociétés II en date du 15 octobre 2009 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les paragraphes 119, 228 et 301 AO ;*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que le bulletin attaqué a déclaré le réclamant codébiteur solidaire, pour le principal et les intérêts, de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 1999, 2000, 2001, 2002 et 2003, pour le principal et les intérêts, de l'impôt sur la fortune des années 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004, ainsi que, pour le principal et les intérêts, des avances pour l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2007, 2008 et 2009 au motif qu'il aurait en sa qualité de président du conseil d'administration et d'administrateur de la société anonyme ..., commis une faute en ne veillant pas à ce que les sommes qui ont été fixées à titre d'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur la fortune et dont la société était redevable soient payées, sur les fonds administrés, au receveur des Contributions ;*

*Considérant que le réclamant décline sa responsabilité en faisant valoir en substance que l'administrateur-délégué ... aurait été responsable de la gestion journalière des affaires de la société et que celui-ci n'aurait pas accompli correctement ses missions ;*

*que le réclamant n'aurait dès lors commis aucune faute grave ;*

*Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues au §§ 103 et 109 AO ;*

*qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il administre les impôts dont la société est redevable ;*

*que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de ses obligations, il a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe, constitué codébiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;*

*Considérant qu'en l'espèce, il y a donc lieu d'analyser si le réclamant, en tant que président du conseil d'administration et administrateur, a commis une faute grave ;*

*Considérant qu'il ressort du dossier fiscal de la société anonyme ... que celle-ci n'a plus déposé des déclarations fiscales depuis l'année d'imposition 2000 ;*

*Considérant que la société anonyme ... n'ayant réservé aucune suite aux divers rappels l'invitant au dépôt des déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal des années 2000 à 2006, notamment aux sommations d'astreintes et aux décisions liquidant les astreintes des années en cause, le bureau d'imposition avait établi les bases d'imposition par voie de taxation conformément au § 217 AO ;*

*Considérant que suivant les publications aux pages 18793 et 21032 au Mémorial C des années 1999 et 2001, le réclamant a été nommé président et administrateur du conseil d'administration lors des assemblées générales du 26 août 1994 et du 20 avril 2000 pour chaque fois une durée de six ans ;*

*que le sieur ... a été nommé administrateur-délégué lors de ces mêmes assemblées générales ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 12 des statuts de constitution de la société anonyme ..., les mandats des administrateurs et commissaires ne peuvent, sauf réélection, excéder une durée de six années ;*

*que les mandats prennent fin immédiatement après l'assemblée générale ordinaire de l'année de leur expiration ;*

*que les mandats conférés lors de l'assemblée générale devraient donc prendre fin après l'assemblée générale ordinaire de l'année 2006 ;*

*Considérant toutefois qu'aucune assemblée générale ordinaire ne s'est tenue après le 20 avril 2000 ;*

*que par décision d'une assemblée générale extraordinaire qui s'est tenue en date du 24 avril 2009 le réclamant a de nouveau été nommé administrateur jusque (sic) l'assemblée générale de la société statuant sur les comptes annuels de l'année 2013 ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 70 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, il doit être tenu chaque année, au moins une assemblée générale dans la commune, aux jour et heure indiqués par les statuts ;*

*que le même article prévoit encore que l'assemblée doit être tenue dans les six mois de la clôture de l'exercice ;*

*Considérant que suivant les articles 27 et 30 des statuts de constitution de la société anonyme ..., les convocations aux assemblées générales sont faites d'après les dispositions de la loi et les assemblées générales sont en principe présidées par le président du conseil d'administration, i.e. le réclamant ;*

*que suivant l'article 32 des statuts, les procès-verbaux des assemblées sont signés par le président de l'assemblée et par les actionnaires qui le demandent ;*

*Considérant encore qu'en vertu de l'article 72 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, le conseil d'administration doit dresser un inventaire contenant l'indication des valeurs mobilières et immobilières et de toutes les dettes actives et passives de la société et il établit les comptes annuels, dans lesquels les amortissements nécessaires doivent être faits ;*

*Considérant en plus qu'en vertu des articles 75 et 132 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, les comptes annuels doivent, dans le mois après leur approbation, être publiés et déposés au registre de commerce et des sociétés ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 163 de la même loi, les gérants ou les administrateurs qui n'ont pas soumis à l'assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice les comptes annuels, les comptes consolidés, le rapport de gestion et l'attestation de la personne chargée du contrôle, ainsi que les gérants ou les administrateurs qui n'ont pas fait publier ces documents et ce en infraction aux prescriptions respectives des articles 75, 132, 197 et 341 de la présente loi et l'article 79 de la loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels de l'entreprise, sont punis d'une amende de « 500 euros à 25.000 euros » ;*

*Considérant que le réclamant renvoie aux comptes annuels établis entretemps pour les années 2000 à 2008 ;*

*que les comptes annuels des années 2000 à 2007 n'ont été déposés au registre de commerce et des sociétés qu'en date du 24 février 2010 et du 8 mars 2010 ;*

*Considérant que même si l'administrateur-délégué ... n'avait pas rempli correctement ses missions, il n'en reste pas moins que la nomination d'un administrateur-délégué n'enlève rien à la responsabilité des autres membres du conseil d'administration ;*

*Considérant qu'il ressort encore des déclarations fiscales de l'année 1999 que le réclamant est en plus actionnaire de la société anonyme ... ; qu'il détient 25% du capital social ;*

*Considérant que le bulletin d'appel en garantie porte sur des montants d'impôts dus pour les années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004 ;*

*qu'en tant que président du conseil d'administration, le réclamant était donc tenu à l'accomplissement des obligations légales en matière de l'établissement et de la publicité des comptes annuels de ces années dans le chef de la société anonyme ... ;*

*Considérant que le bulletin des avances a été notifié à la société anonyme ... en date du 10 novembre 2003, i.e. pendant une période où il assumait encore ses fonctions de président du conseil d'administration et d'administrateur ;*

*Considérant à titre superfétatoire qu'en ce qui concerne les montants en impôts dus établis par voie de taxation par le bureau d'imposition dans le chef de la société anonyme ... pour les années 2000, 2001, 2002 et 2003, il est de jurisprudence constante que le contribuable ne doit s'imputer qu'à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses d'une taxation d'office, lorsque c'est par suite de son propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (jugement tribunal administratif du 15 décembre 2003, no du rôle 16445) ;*

*qu'en ce qui concerne les montants en impôts dus pour l'année 1999, il y a lieu de relever que le résultat important réalisé suite à une vente immobilière de cette année aurait largement suffi à régler les impôts dus pour l'année d'imposition 1999 ;*

*Considérant qu'il ressort clairement des publications au Mémorial C que le réclamant a assumé une fonction dirigeante dans la société anonyme ... pendant les années 1994 à 2006 et de nouveau depuis le 24 avril 2009 ;*

*Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le réclamant qui était président du conseil d'administration, administrateur et actionnaire, a commis une faute grave en ne respectant pas les dispositions légales des articles 70, 72 et 75 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales ;*

*que le réclamant a donc activement contribué à ne pas déclarer les revenus de la société anonyme ... ; que le caractère fautif de ses agissements est dès lors vérifié à suffisance ;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*reçoit la réclamation en la forme,  
la rejette comme non fondée. (...) ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 7 juin 2010, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation de la décision précitée du directeur du 14 avril 2010.

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, un bulletin de l'impôt sur la fortune.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par Monsieur ... à l'encontre de la décision directoriale précitée, ayant statué sur les mérites d'une réclamation introduite contre le bulletin d'appel en garantie dont Monsieur ... a fait l'objet.

Le recours en réformation ayant été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, le demandeur reproche en premier lieu au directeur d'avoir méconnu les conditions pour pouvoir engager la responsabilité personnelle du dirigeant d'une société au sens du paragraphe 109 AO. Ainsi, le dirigeant d'une société ne pourrait être tenu personnellement responsable du non-paiement des impôts que sous la condition prévue par l'article 109 AO d'avoir commis une inexécution fautive de ses obligations de représentant de la société envers l'administration des Contributions directes. Or, la gestion journalière d'une société appartiendrait à l'administrateur-délégué, partant en l'espèce à son frère, Monsieur .... Le demandeur soutient que lui-même en tant que simple administrateur, n'aurait pas contribué activement aux faits de l'espèce, de sorte qu'aucune inexécution fautive au sens de l'article 109 AO ne pourrait être retenue à son égard.

Le demandeur estime encore qu'en vertu de l'article 7 (3) la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz* » (StAnpG), le pouvoir de l'administration d'engager une poursuite contre un tiers responsable constituerait un pouvoir d'appréciation de l'administration à un double titre, d'une part, en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée et, d'autre part, en ce qui concerne le choix du codébiteur qui sera appelé en garantie. Or, selon l'article 2 StAnpG, l'administration devrait se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision en raison et en équité, ce qui n'aurait pas été le cas en l'espèce. En effet, alors même que son frère aurait été administrateur délégué de la société ..., et que suivant la jurisprudence, la responsabilité de l'administrateur-délégué serait toujours retenue, le bureau d'imposition ainsi que le directeur auraient retenu en l'espèce sa responsabilité en sa qualité de simple administrateur et président du conseil

d'administration de la société ... Dans le cadre du recours en réformation, la décision directoriale déferée devrait partant encourir l'annulation pour erreur de droit, sinon défaut de motivation, étant donné que les articles 109 AO et 7 (3) StAnpG auraient été méconnus.

Le demandeur fait encore valoir que son mandat d'administrateur de la société ... n'aurait plus été renouvelé à partir du 19 avril 2006, de sorte que sa responsabilité personnelle en raison d'un comportement fautif dans son chef ne pourrait pas être retenue à compter de cette date.

Par ailleurs, le demandeur fait valoir que suivant les statuts de la société ..., seul l'administrateur-délégué aurait eu le pouvoir d'engager par sa seule signature la société, tandis que lui-même en sa qualité d'administrateur, n'aurait pu engager la société que par la signature conjointe de deux administrateurs. Le demandeur insiste sur le fait qu'il n'aurait jamais participé activement à la gestion de l'entreprise et qu'il aurait fait confiance à son frère ..., administrateur-délégué, en ce qui concerne le fonctionnement de la société et la bonne exécution des obligations fiscales de cette dernière.

Il ajoute qu'il aurait exercé son mandat d'administrateur à titre gratuit, qu'il n'aurait pas réduit la dette fiscale et qu'il ne se serait jamais procuré un avantage personnel.

Il expose encore que malgré le fait que la société ... existe et serait en train de rassembler les fonds pour pouvoir payer les impôts dus, l'administration des Contributions directes s'acharnerait à vouloir exécuter le bulletin d'appel en garantie à son encontre.

Enfin, le demandeur soutient que les montants des impôts à payer retenus par l'administration des Contributions directes, suite à la taxation d'office, seraient largement surévalués.

Le délégué du gouvernement répond que le directeur aurait développé en détail et à suffisance de droit les motifs qui l'auraient amené à engager la responsabilité du demandeur à l'exclusion de celle des autres représentants légaux de la société ..., de sorte que la décision déferée serait justifiée en équité et en droit.

Il expose encore que selon le droit des sociétés, l'article 59, alinéa 2 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales édicterait une présomption simple à l'égard des membres du conseil d'administration, qui seraient solidairement responsables envers la société et les tiers, de tous dommages-intérêts résultant d'infractions à la loi précitée du 10 août 1915. Dans le même contexte, il ajoute que le demandeur en sa qualité de président du conseil d'administration de la société ... aurait violé les articles 70, 72, 75, 132 et 163 de la loi précitée du 10 août 1915 dans la mesure où il n'aurait ni convoqué des assemblées générales des associés, ni dressé d'inventaire relatif à la valeur mobilière et immobilière des dettes actives et passives de la société, ni encore publié ou déposé les comptes annuels dans les délais. Le représentant étatique estime en dernier lieu que la nomination d'un administrateur-délégué, selon le droit des sociétés, n'enlèverait rien à la responsabilité des autres membres du conseil d'administration.

En ce qui concerne le droit fiscal, le délégué du gouvernement expose en substance que le paragraphe 109 AO prévoirait un régime spécifique de responsabilité des représentants d'une société qui ne dérogerait pas au droit commun mais qui s'y ajouterait en le renforçant. Il estime que les conditions prévues au paragraphe 109 AO pour voir mettre en cause la responsabilité de Monsieur ... seraient remplies en l'espèce dans la mesure où ce dernier aurait ignoré et toléré les agissements de l'administrateur-délégué.

Aux termes du paragraphe 103 AO « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

Dès lors, le représentant d'une société anonyme est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du fait du non-paiement des impôts dont est redevable une personne morale, il y a lieu de se référer plus particulièrement aux dispositions du paragraphe 109 AO, qui dispose dans son alinéa (1) que : « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind* ».

Ces dispositions légales mettent ainsi une obligation personnelle à charge des représentants légaux de la société, en ce compris, conformément au paragraphe 108 AO, les dirigeants de fait ou dirigeants apparents, c'est-à-dire ceux qui se comportent, à l'égard des tiers, comme s'ils avaient le pouvoir de disposer : *a contrario*, les personnes non visées par ces dispositions ne sont pas soumises à cette responsabilité personnelle.

Il se dégage encore de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Le paragraphe 7 (3) StAnpG, disposant par ailleurs que « *jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre



un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

En cas de pluralité de responsables la possibilité de poursuivre simultanément tous les responsables résulte implicitement du paragraphe 7 StAnpG qui dispose que ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement. Le bureau d'imposition n'est par contre pas obligé de poursuivre tous les co-responsables et peut limiter son recours contre un ou plusieurs d'entre eux<sup>1</sup>. En toute hypothèse, il appartient au bureau d'imposition de relever les circonstances particulières qui ont déterminé son choix.

Quant à l'exercice du pouvoir d'appréciation par l'administration, le paragraphe 2 StAnpG dispose dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* ». Ainsi, l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En l'espèce, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité d'administrateur, de président du conseil d'administration et d'associé de la société ... en relevant à l'appui de sa décision notamment l'omission dans son chef de verser à l'administration les sommes dues par ladite société à titre de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2007, 2008 et 2009, de l'impôt commercial communal des années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2007, 2008 et 2009, ainsi que de l'impôt sur la fortune des années 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004, empêchant de ce fait le receveur de l'administration des Contributions directes de percevoir les impôts d'un montant total de ... euros. Par la décision déférée, le directeur a confirmé le bulletin d'appel en garantie ainsi émis par le bureau d'imposition.

Le demandeur reproche en substance à la décision du directeur, d'une part, d'avoir retenu sa responsabilité personnelle en raison d'un comportement fautif dans son chef, y compris pour les années 2007, 2008 et 2009, alors même que son mandat d'administrateur de la société ... aurait expiré le 19 avril 2006 sans être renouvelé et, d'autre part, de ne pas avoir motivé à suffisance la décision de n'engager que sa responsabilité personnelle en tant qu'administrateur, à l'exclusion de celle des autres administrateurs, voire de celle de l'administrateur délégué et, enfin, de ne pas avoir motivé à suffisance la nature de l'inexécution fautive des obligations fiscales lui reprochée.

---

<sup>1</sup> cf. trib. adm. 14 juin 2010 n° 26277 du rôle, disponible sur [www.ja.etat.lu](http://www.ja.etat.lu).

L'analyse de la légalité externe de la décision déférée devant précéder celle de son bien-fondé, il y a de prime abord lieu d'examiner le moyen du demandeur suivant lequel l'administration n'aurait pas motivé à suffisance son choix d'engager sa responsabilité personnelle au lieu de celle des autres membres du conseil d'administration.

Tel que cela a été retenu ci-dessus, en vertu des paragraphes 2 et 7 (3) StAnpG, l'administration dispose d'un pouvoir d'appréciation en la matière, sous condition de procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et de relever les circonstances particulières ayant déterminé son choix.

En l'espèce, le directeur a motivé la décision de retenir la responsabilité du demandeur plutôt que celle de son frère, administrateur-délégué de la société .... en se fondant sur les mandats du demandeur en qualité d'administrateur et de président du conseil d'administration, ainsi que sur son statut d'associé de la société ... Le directeur a encore précisé que le demandeur n'aurait pas respecté en sa qualité d'administrateur de ladite société certaines dispositions de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales et que la nomination d'un administrateur-délégué n'enlèverait rien à la responsabilité des autres membres du conseil d'administration. Au cours de la procédure contentieuse, le délégué du gouvernement a ajouté dans son mémoire en réponse que la responsabilité du demandeur serait encore à engager sur base de l'article 59, alinéa 2 de la loi précitée du 10 août 1915.

Quant au premier motif avancé par le directeur pour justifier l'engagement de la responsabilité solidaire du demandeur, plutôt que de celle des autres administrateurs, il convient de rappeler qu'en vertu des articles 50 et 51 de la loi du 10 août 1915, une société anonyme est administrée par des mandataires, dont les mandats ne peuvent excéder six ans. Aux termes de l'article 60 de la même loi : « *La gestion journalière des affaires de la société ainsi que la représentation de la société, en ce qui concerne cette gestion, peuvent être déléguées à un ou plusieurs administrateurs (...)* ».

En vertu de l'article 19 des statuts coordonnés de la société ..., datant du 8 novembre 1999, versés en cause, la gestion de la société peut être déléguée à un ou plusieurs administrateurs-délégués, chargés également de l'exécution des décisions du conseil d'administration. L'article 20 desdits statuts précise que « *tous les actes engageant la société, tous pouvoirs et procurations sont signés par un administrateur-délégué ou le directeur ou par deux administrateurs* ».

D'après les pièces soumises à l'analyse du tribunal, Monsieur ... n'a jamais exercé la fonction d'administrateur-délégué. En revanche, il ressort des extraits des procès-verbaux des assemblées générales précitées des 26 août 1994 et 20 avril 2000 que le frère de Monsieur ..., à savoir Monsieur ..., a été nommé administrateur-délégué et ce, à deux reprises pour une durée de six ans. Dès lors, en ce qui concerne la période litigieuse en l'espèce, s'étendant de 1999 au 20 avril 2006, d'une part, Monsieur ... n'a à aucun moment été en charge de la gestion journalière des affaires de la société et, d'autre part, il ne disposait, en tant qu'administrateur, pas du pouvoir d'engager la société par sa seule

signature, mais uniquement par la signature conjointe avec un second administrateur, tel que cela est prévu par l'article 20 des statuts coordonnés de la société ....

Cette conclusion n'est pas éternisée par l'affirmation du directeur que la nomination d'un administrateur-délégué n'enlèverait rien à la responsabilité des autres membres du conseil d'administration. En effet, en présence de plusieurs représentants d'une société, dont l'un se voit confier la gestion journalière des affaires de la société, la détermination du représentant responsable d'un comportement fautif s'apprécie en fonction de la répartition des tâches concernant la gestion de la société<sup>2</sup>.

En l'espèce, il ressort des pièces versées en cause que le conseil d'administration de la société ... se composait de trois administrateurs. Par ailleurs, le tribunal vient de retenir que bien que le demandeur ait été administrateur de ladite société, il n'a jamais été en charge de la gestion journalière des affaires de la société, mais que celle-ci a été confiée au frère du demandeur, à savoir Monsieur ..., nommé administrateur-délégué.

Ceci étant dit, les justifications avancées par le directeur ont plutôt trait à la question même de l'inexécution fautive par le demandeur de certaines obligations qui lui incombent en sa qualité d'administrateur et susceptible d'engager sa responsabilité sur le fondement de du paragraphe 109 AO, mais ne permettent pas de motiver le choix opéré par l'administration d'engager plutôt la responsabilité du demandeur que celle des autres administrateurs, voire de celle de l'administrateur-délégué.

Le délégué du gouvernement tente encore de justifier le choix d'engager la responsabilité du demandeur en affirmant que la responsabilité de Monsieur ... aurait pu être engagée sur base de l'article 59, alinéa 2 de la loi précitée du 10 août 1915.

Toutefois, indépendamment de la question de savoir si l'article 59, alinéa 2 de la loi précitée du 10 août 1915 peut servir de fondement pour émettre un bulletin d'appel en garantie à l'encontre d'un administrateur d'une société anonyme, en raison des impôts dûs par ladite société, force est là encore au tribunal de constater que cette explication a trait à l'examen du comportement fautif reproché au demandeur, mais est étrangère à la motivation du choix d'engager la responsabilité solidaire d'un des administrateur au lieu de celle des autres administrateurs.

Eu égard aux considérations qui précèdent force est de constater que la décision déferée ne permet pas de dégager les raisons susceptibles, en raison et en équité, de justifier le choix de poursuivre le demandeur et d'engager sa responsabilité personnelle en raison d'un comportement fautif dans son chef plutôt que celle des autres membres du conseil d'administration, étant donné que pendant cette période, il était, d'après les pièces versées au dossier, dessaisi de la charge de s'occuper de la gestion journalière de la société<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Becker, Riewald, Koch, *Reichsabgabenordnung Kommentar*, Band 1, Carls Heymanns Verlag KG 1963, p. 333.

<sup>3</sup> voir en ce sens : trib. adm. 13 janvier 2003, n° 14859 du rôle, confirmé par Cour adm. 6 mai 2003, n° 15989C du rôle ; ainsi que trib. adm. 13 janvier 2003, n° 14860 du rôle, disponibles sur [www.ja.etat.lu](http://www.ja.etat.lu)

Il s'ensuit que le directeur a méconnu l'obligation d'appréciation inhérente à son propre pouvoir concernant le choix de la mise en œuvre de la responsabilité personnelle d'un administrateur déterminé de la société à l'exclusion de celle des autres administrateurs.

Dans la mesure où le contrôle de la légalité externe d'un acte doit précéder celui de son bien fondé, il y a lieu de retenir en l'espèce que dans le cadre du recours en réformation, la décision déferée encourt l'annulation pour violation de la loi sans qu'il y ait lieu de statuer plus en avant sur les autres moyens avancés par le demandeur.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation ;

au fond le dit justifié ;

partant annule, dans le cadre du recours en réformation, la décision du 14 avril 2010 du directeur de l'administration des Contributions directes et renvoie le dossier en prosécution de cause devant ledit directeur ;

met les frais à charge de l'Etat.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, premier juge,  
Annick Braun, juge,  
Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 26 mai 2011 par le premier juge en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Françoise Eberhard

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 27 mai 2011

Le Greffier assumé du Tribunal administratif